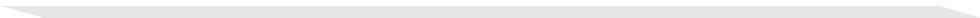


In dubio pro contribuinte:

visão constitucional em busca da proteção
dos direitos fundamentais



Marcos de Aguiar Villas-Bôas

Doutorando em Direito pela USP

Doutorando em Direito pela PUC/SP

Mestre em Direito pela UFBA

Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET

Pós-graduado em Processo Civil pelo Juspodivm/Faculdades Jorge Amado

Gerente Tributário no escritório Ferraz de Camargo, Azevedo e Matsunaga Advogados

In dubio pro contribuinte:

visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais

Prefácio de Paulo de Barros Carvalho

2012

MP
EDITORA

Ferraz de Camargo,
Azevedo e
Matsunaga
Advogados

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

V759d

Villas-Bôas, Marcos de Aguiar

In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais / Marcos de Aguiar Villas-Bôas; prefácio de Paulo de Barros Carvalho. - São Paulo : MP Ed., 2012.
272p.

Inclui bibliografia
ISBN 978-85-7898-054-2

1. Direito constitucional. I. Título.

12-7108

CDU: 342

Produção editorial
Mônica Aparecida Guedes

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Yangraf

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2012
Av. Paulista, 1.776 - 1º andar
01310-200 – São Paulo
Tel./Fax: (11) 3101 2086
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

ISBN 978-85-7898-054-2

SUMÁRIO

Agradecimentos	9
Prefácio	13
Lista de abreviaturas e siglas	17
Introdução	21
1. A interpretação e a aplicação do direito	29
1.1. O pós-positivismo	32
1.2. Texto e norma	38
1.2.1. A distinção	38
1.2.2. A atividade do operador do direito	41
1.2.3. Construção, reconstrução e desconstrução	43
1.2.4. As atividades de interpretação e de aplicação	46
1.2.4.1. O método utilizado para a distinção	46
1.2.4.2. A interpretação sob a ótica da hermenêutica filosófica	47
1.2.4.3. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição	57
1.2.4.4. A tese da concretização	60
1.2.4.5. A distinção	62
1.3. Norma e fato	64
1.4. Norma e valor	69
1.5. O direito e as suas dimensões	74
2. A argumentação jurídica	81
2.1. Breves comentários acerca das teorias da argumentação jurídica	85

2.1.1. A tópica de Theodor Viehweg	86
2.1.2. A nova retórica de Chaïm Perelman	89
2.1.3 A argumentação de Stephen Toulmin	90
2.1.4. A teoria da argumentação jurídica de Neil MacCormick	92
2.1.5. A teoria da argumentação jurídica de Robert Alexy	95
2.1.6. A Teoria da Argumentação Jurídica de Manuel Atienza	96
2.1.7. Os argumentos e as suas inter-relações, segundo Humberto Ávila	99
2.1.7.1. A importância do estudo dos argumentos	99
2.1.7.2. Os argumentos, os seus pesos e as suas inter-relações	102
2.2. A argumentação jurídica no século XXI	106
2.2.1. O enfraquecimento do emprego da lógica formal no direito	107
2.2.2. A lógica informal	109
2.2.3. Uma tentativa de controle das decisões no direito	110
3. O sistema constitucional tributário	117
3.1. O constitucionalismo e a efetivação dos direitos fundamentais	117
3.1.1. Os movimentos constitucionalistas	117
3.1.2. A proteção e a efetivação dos direitos fundamentais	119
3.2. A Constituição e o direito tributário	128
3.3. As espécies normativas	133
3.3.1. A importância das classificações	133

3.3.2. Os critérios empregados	138
3.3.3. A distinção entre os princípios e as regras	139
3.3.3.1. Definindo princípio	147
3.3.3.2. Definindo sobreprincípio	149
3.3.3.3. Definindo regra	151
3.3.4. Os postulados: distinção das demais espécies normativas e definição	152
3.3.5. A dissociação em alternativas inclusivas	156
 4. O princípio constitucional do <i>in dubio pro</i> contribuinte	 161
4.1. A terminologia	161
4.2. A pré-compreensão, o interesse e o direito tributário	163
4.3. Argumentos favoráveis e contrários à construção do princípio	167
4.3.1. A interpretação do Direito Tributário	167
4.3.2. As relações entre o Direito Tributário e o Direito Penal	171
4.3.3. O art. 112 do CTN	178
4.3.4. A relação tributária e os direitos fundamentais	181
4.3.4.1. A superioridade axiológica dos direitos fundamentais	181
4.3.4.2. Os conflitos normativos no âmbito da relação tributária	184
4.3.4.3. A ponderação nos conflitos entre o Fisco e o contribuinte	187
4.3.5. O Código de Defesa do Contribuinte	188
4.3.6. O princípio da isonomia e a relação Fisco x contribuinte	193

4.3.7. Há dispositivos que servem de suporte à construção do princípio do <i>in dubio pro contribuinte</i> ?	198
4.3.7.1. A superada dicotomia “normas expressas e normas implícitas”	198
4.3.7.2. Os dispositivos empregados na construção do princípio	200
4.3.8. Os argumentos jurisprudenciais acerca do <i>in dubio pro contribuinte</i>	202
4.3.9. A pragmática	205
4.3.9.1. Os argumentos práticos	205
4.3.9.2. O comportamento da jurisprudência	210
4.3.9.3. Os abusos de poder da Fazenda Pública	214
4.4. Conclusão com base nos argumentos expostos	218
 5. As funções eficaciais do <i>in dubio pro contribuinte</i>	 225
5.1. O <i>in dubio pro contribuinte</i> como princípio, regra e postulado	228
5.2. A função eficaz interpretativa	230
5.3. A função eficaz bloqueadora	234
5.4. A função eficaz argumentativa	243
5.4.1. O ônus argumentativo	243
5.4.2. Os casos difíceis (<i>hard cases</i>)	247
5.4.3. O <i>in dubio pro contribuinte</i> como um <i>standard</i>	248
 Conclusões	 255
 Referências	 263

AGRADECIMENTOS

Este livro representa a publicação da minha dissertação de mestrado, defendida na Universidade Federal da Bahia – UFBA em agosto de 2009, perante banca composta por Paulo Roberto Lyrio Pimenta (orientador), Saulo José Casali Bahia e Eurico Marcos Diniz de Santi. O trabalho, entretanto, passou por algumas revisões decorrentes das críticas e sugestões dos componentes da banca, assim como de outros colegas e professores que a ele tiveram acesso após a sua defesa. A ordem dos agradecimentos não segue nenhuma relação com a importância de cada pessoa, mas com o seu aparecimento na minha trajetória.

Uma dissertação de mestrado significa o fechamento de um ciclo que se iniciou desde a graduação. Muitas pessoas contribuíram para que fosse chegado este momento. Agradeço a toda a minha família pelo apoio, mas, especialmente, aos meus pais, pelo constante incentivo para os estudos, não poupando esforços para financiar todos os cursos e livros necessários a uma evolução acadêmica, e ao meu avô, Guanahyro Antunes de Aguiar, pelos incentivos e pela revisão dos aspectos linguísticos do texto.

Agradeço ao meu tio, Oscar Mendonça, pelos inúmeros ensinamentos, pelas oportunidades profissionais e acadêmicas, pela atenção de sempre, tendo sido aquele que mais me influenciou a ingressar na Faculdade de Direito, sempre incentivando os meus estudos e me conduzindo pelo caminho da Filosofia do Direito, da Teoria Geral e do Direito Tributário, tendo me apresentado à obra do Prof. Paulo de Barros Carvalho desde cedo e depois me apresentado a esse pessoalmente, fatores determinantes para a minha carreira acadêmica.

Agradeço a Paulo de Barros Carvalho, um dos maiores pensadores brasileiros da Filosofia e da Ciência do Direito, que me inspirou desde o início da graduação por meio dos seus livros, fazendo-me, ain-

da muito cedo, alcançar a certeza de que gostaria de seguir as carreiras de advogado tributarista e de estudioso do Direito Tributário. Agradeço por todos os ensinamentos, pela oportunidade de participar do seu grupo de estudos, de assistir como ouvinte e como aluno efetivo às suas aulas no Doutorado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e por ser o prefaciador deste livro.

Agradeço a Tercio Sampaio Ferraz Jr., grande inspirador dos estudos filosóficos e de teoria geral do direito, por ter me permitido assistir as suas aulas no Doutorado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e por ter me acolhido como seu orientando no Doutorado em Filosofia e Teoria Geral do Direito da Universidade de São Paulo.

Agradeço a Humberto Ávila, exemplo de estudioso e docente do direito, que não somente contribuiu indiretamente para a elaboração deste trabalho por meio de todos os textos que escreveu, os quais influenciam profundamente o seu conteúdo, como também, sem ter qualquer obrigação, ajudou diretamente tirando dúvidas, fazendo sugestões e críticas, mesmo quando estava fora do Brasil.

Agradeço ao meu professor e orientador, Paulo Pimenta, que me proporcionou uma melhor compreensão do sistema constitucional tributário, sendo responsável por ensinamentos, críticas e sugestões de extrema importância, os quais foram fundamentais para a realização deste trabalho.

Agradeço a Marcos Pimenta, pelas oportunidades profissionais e acadêmicas e pelas sempre atenciosas conversas a respeito deste trabalho e de aspectos a ele ligados.

Agradeço a todos os professores do Mestrado da Universidade Federal da Bahia, pelos diversos ensinamentos, que me fizeram chegar ao final do curso com muito mais dúvidas do que tinha quando nele ingressei, o que é extremamente positivo.

Agradeço a todos os colegas do Mestrado da Universidade Federal da Bahia, pela convivência, pelos debates, pelo apoio nos momentos difíceis. Agradecimentos especiais a: a) Bernardo Montalvão, parceiro em artigos, incentivador dos estudos hermenêuticos, filosóficos e metodológicos, indicador de obras, um verdadeiro mestre; b) Matheus Barreto, grande amigo, que dispôs do seu tempo para discutir diversas

questões do trabalho; c) Daniel Nicory, Gustavo Prazeres e Pedro Germano, pela revisão de parte do texto da dissertação, tecendo importantes críticas e sugestões.

Agradeço a Martha Pinheiro, pelos incentivos e pela revisão dos aspectos linguísticos do texto.

Agradeço a Ana Thereza Meirelles, pela revisão do trabalho do ponto de vista formal, realizando a sua adequação às normas da ABNT.

Agradeço imensamente ao mestre e amigo conterrâneo Tácio Lacerda Gama, quem me abriu as portas profissionais e acadêmicas em São Paulo/SP, além de ter me dado inúmeras dicas e ensinamentos de total importância para a evolução nesses dois âmbitos.

Agradeço a Roque Antonio Carrazza, por ter me permitido assistir às suas aulas no Mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e por ter incentivado a publicação deste livro.

Agradeço a Marcos Matsunaga, Cecílio Schiguematu, Antonio Azevedo e Rodrigo Ferraz de Camargo, pela oportunidade profissional, pelos ensinamentos e pelo apoio na publicação deste livro.

Agradeço a Renato Lopes Becho, por ter me acolhido como seu orientando no Doutorado em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sendo sempre extremamente atencioso e de grande importância para o meu crescimento acadêmico.

PREFÁCIO

por Paulo de Barros Carvalho

Livre-docente em Direito Tributário pela PUC/SP

O conhecimento está sempre em processo de modificação, repensando, reconstruindo, reinventando suas formas, seus métodos, redesenhando seu campo de possibilidades empíricas, seus mecanismos de autoavaliação. E se for científico, então, tais providências assumem a feição de expedientes complexos, ordenados categorialmente e submetidos a severo controle da metodologia, espaço que os filósofos reservam para pensar seus fundamentos últimos, limites e objetivos.

Tal movimentação dinâmica e incessante, que escapa às previsões da ciência para projetar-se nos domínios do imponderável, decreta uma instabilidade evolutiva que chama a atenção do estudioso, conquanto nada mais represente do que aquele predicado do real, uno, múltiplo nos seus aspectos e irrepetível, pois o suceder do pensamento humano é assinalado pela individualidade das contribuições, podendo falar-se, justificadamente, em propostas filosóficas efetivas, firmadas no tempo e no espaço, como acontecimentos de historicidade real.

Agora, essas considerações não impedem reconhecer a iteratividade do saber.

Parece mesmo nada existir de novo debaixo dos céus! As filosofias acabam se repetindo sob novas roupagens e as vertentes do pensamento vão adquirindo configurações diversas, mas se coimpendendo nos pressupostos estabelecidos. Basta tomarmos um sistema de proposições estruturado na forma superior de teoria filosófica, para verificar quantas leituras diferentes ela propicia no âmbito de seus próprios seguidores. Quantas interpretações de Kant, de Hegel, de Nietzsche! Quantos modos de apresentar o jusnaturalismo, o realismo, o posi-

tivismo! E, se nos detivermos no direito, tudo isso parece ficar mais próximo ainda. Cóssio, por exemplo, disse ter ido além de Kelsen, sem sair de Kelsen. À parte o lado vaidoso da nota, permanece um momento significativo da multiplicidade de mundos que a interpretação pode suscitar.

Ora, é precisamente por isso que procuro evitar expressões vagas, carregadas de ambiguidades e que pouco colaboram para as reflexões mais sérias e profundas dos juristas. Inscreve-se nesse quadro de referência a locução pós-positivismo. Depois do empirismo lógico do Círculo de Viena, com todas as reações que suas mensagens provocaram, torna-se impossível unificar propostas para outorgar unidade às manifestações que o tempo histórico registrou.

Essa é, porém, apenas uma ideia que o trabalho do Autor levanta e que tomo como pretexto para iniciar o prefácio que gentilmente me pediu. A obra busca seu suporte no campo da Teoria Geral e da Filosofia, traço que desde logo a distingue.

Mas o foco de sua análise repousa na cláusula *in dubio pro contri-buente*: fundamentos constitucionais, tema já conhecido mas não suficientemente debatido pela doutrina.

Há sempre o que dizer, principalmente sob a inspiração das categorias básicas do conhecimento jurídico, mesmo que a manifestação reitere pontos já versados e traga à tona discussões conhecidas no universo do direito.

De minha parte, creio que a despeito de não lidar com os princípios como entidades axiológicas, na linha de Miguel Reale, o que abria horizontes amplos, com possibilidades imensas de aprofundamento teórico, preferiu o Autor seguir a direção de organizar as normas em princípios, regras e postulados, classes que permitem o desenvolvimento cognoscitivo, mas esbarram no problema difícil de identificar a compostura lógica de cada uma das espécies, provocando a dúvida semiótica sobre a efetiva identidade dos princípios. O trajeto revela a opção de atrelar seu pensamento a uma postura semântico-pragmática, depositada no subsolo da consciência, mas que bem poderia ser completada com momentos de indagação lógica. Por essa via, fica devendo aos interessados a distinção lógico-sintática das figuras que ocupam sua atenção. Este, porém, é apenas um aspecto, pois o importante é que o

livro de Villas-Bôas é trabalho pensado. Não foi elaborado de um eito, irrefletidamente. Trata-se de meditações bem concatenadas, reunidas e distribuídas com fim determinado e enriquecidas com exemplos que valem a pena ser lidos pelo meio jurídico. Afinal de contas o Autor vem se credenciando, gradativa e qualitativamente no Programa de Pós-Graduação da PUC/SP, correspondendo, o volume, à sua dissertação de mestrado, obtida com brilho e competência.

Eis aqui mais um escrito na linha do apelo à Teoria Geral e à Filosofia, para acrescer a doutrina jurídico-tributária com novas e instigantes ideias.

